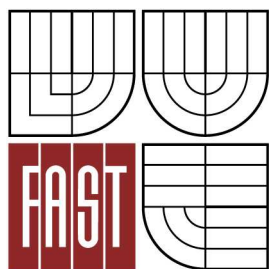




VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA STAVEBNÍ

ÚSTAV STAVEBNÍ EKONOMIKY A ŘÍZENÍ

FACULTY OF CIVIL ENGINEERING

INSTITUTE OF STRUCTURAL ECONOMICS AND MANAGEMENT

VYUŽITÍ ÚČELOVÉHO TŘÍDĚNÍ NÁKLADŮ PŘI FINANČNÍM ŘÍZENÍ PODNIKU

USE OF SPECIAL-PURPOSE SORTING OF COSTS IN FINANCIAL MANAGEMENT OF
COMPANY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Tomáš Janhuba

VEDOUcí PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. AMÁLIE HEJDUKOVÁ

BRNO 2012



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ FAKULTA STAVEBNÍ

Studijní program	B3607 Stavební inženýrství
Typ studijního programu	Bakalářský studijní program s prezenční formou studia
Studijní obor	3607R038 Management stavebnictví
Pracoviště	Ústav stavební ekonomiky a řízení

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Student Tomáš Janhuba

Název Využití účelového třídění nákladů při finančním řízení podniku

Vedoucí bakalářské práce Ing. Amálie Hejduková

Datum zadání bakalářské práce 30. 11. 2011

Datum odevzdání bakalářské práce 25. 5. 2012

V Brně dne 30. 11. 2011

.....
doc. Ing. Jana Korytářová, Ph.D.
Vedoucí ústavu

.....
prof. Ing. Rostislav Drochytka, CSc.
Děkan Fakulty stavební VUT

Podklady a literatura

Král.B a kolektiv: Manažerské účetnictví, Management Press, 2003,
Synek.M a kol.: Manažerská ekonomika, Grada Publishing, 2003
Šoljaková.L: Manažerské účetnictví pro strategické řízení, Management Press 2003

Zásady pro vypracování

Cílem práce je převést pro konkrétní stavební zakázku druhové členění nákladů na účelové. Účelové třídění nákladů využít při finančním řízení zakázky a podniku.

1. Definice nákladů a jejich třídění
2. Význam účelového třídění nákladů při řízení stavební zakázky
3. Praktické řešení dané problematiky na konkrétní zakázce
4. Vyhodnocení

Předepsané přílohy

.....

Ing. Amálie Hejduková
Vedoucí bakalářské práce

Abstrakt

Tato bakalářská práce má za cíl popsat možnosti členění nákladů a jeho využití v rámci optimalizace vedení finančního účetnictví a jeho transformace na manažerské účetnictví, které umožňuje účetním jednotkám získávat relevantní informace pro rozhodování především v oblasti finančního řízení. Práce se zaměřuje na obor stavebnictví, který má řadu specifík včetně vysokého stupně nákladové diverzifikace a dlouhého životního cyklu zakázky. Práce má ukázat, jak i snadná metoda alokace nákladů může vést k efektivnímu sledování plnění rozpočtu jednotlivých zakázek, které je navázáno z hlavní části na zákonnou povinnost vedení účetnictví s využitím běžných účetních výkazů.

Klíčová slova

Náklad, členění nákladů, rozpočet, finanční řízení, stavebnictví, zakázka

Abstrakt

This thesis aims at describing options of cost division and its use within optimization of financial accounting and its transformation into management accounting, which allows accounting units to get relevant information for decision especially in the area of financial management. Thesis is focused on building industry, which is characterized by several specifics including high level of cost division and long life cycle of the contract. This thesis shows, that even simple cost allocation method can lead to more effective monitoring of individual contracts budgets, which is mainly connected with statutory obligation to keep the books with application of standard financial statements.

Keywords

Cost, cost diversion, budget, financial management, building industry, contract

JANHUBA, Tomáš. *Využití účelového třídění nákladů při finančním řízení podniku*.
Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta stavební, Ústav ekonomiky a řízení 2012.
39 s., 2 s. příloh. Bakalářská práce. Vedoucí práce: ing. Amálie Hejduková.

Prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci na téma: *Využití účelového třídění nákladů při finančním řízení podniku*, jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou všechny citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce.

Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že v souvislosti s vytvořením této bakalářské práce jsem neporušil autorská práva třetích osob, zejména jsem nezasáhl nedovoleným způsobem do cizích autorských práv osobnostních nebo majetkových a jsem si plně vědom následků porušení ustanovení § 11 a následujících zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, včetně možných trestněprávních důsledků vyplývajících z ustanovení části druhé, hlavy VI. díl 4 Trestního zákoníku č. 40/2009 Sb.

V Brně dne

.....
(podpis autora)

Poděkování

Děkuji vedoucímu bakalářské práce ing. Amálii Hejdukové za účinnou metodickou, pedagogickou a odbornou pomoc a další cenné rady při zpracování mé bakalářské práce.

V Brně dne

.....
(podpis autora)

OBSAH

OBSAH	VII
Seznam obrázků.....	VIII
Seznam tabulek	IX
Úvod	1
Metodika a cíl práce	2
1 Rešerše	3
1.1 DEFINOVÁNÍ NÁKLADŮ.....	3
1.2 TRÍDĚNÍ NÁKLADŮ	5
1.2.1 Druhové třídění nákladů	5
1.2.2 Účelové třídění nákladů	6
1.2.2.1 Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti.....	8
1.2.2.2 Kalkulační třídění nákladů	9
1.2.3 Třídění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.....	10
1.3 ÚČELOVÉ TRÍDĚNÍ NÁKLADŮ VE STAVEBNÍM PODNIKU	12
1.3.1 Specifika stavební výroby	12
1.3.2 Evidence nákladů stavebního podniku	13
1.3.2.1 Vztah finančního a vnitropodnikového účetnictví.....	14
1.3.2.1.1 Jedno-okruhová soustava.....	14
1.3.2.1.2 Dvou-okruhová soustava	14
1.3.2.1.3 Kombinace jedno-okruhové a dvou-okruhové soustavy	15
1.3.2.2 Volba primární orientace vnitropodnikového účetnictví	15
1.3.2.2.1 Podmínky ovlivňující zaměření výkonově orientovaného účetnictví	16
1.3.2.2.2 Metody evidence a kalkulace nákladů výkonově orientovaného účetnictví.....	18
1.3.2.3 Způsob evidence nákladů na stavebních zakázkách	20
2 Představení a charakteristika činnosti vybrané společnosti FIRMA s. r. o.	23
2.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI FIRMA S.R.O.	23
2.2 POPIS ANALYZOVANÉ STAVEBNÍ ZAKÁZKY SPOLEČNOSTI FIRMA S.R.O.	23
2.3 FINANČNÍ ŘÍZENÍ STAVEBNÍCH PROJEKTŮ	24
2.3.1 Systém členění nákladů společnosti FIRMA s. r. o.	24
2.3.2 Členění nákladů pro potřebu kalkulace nákladů jednotlivých zakázek	25
2.3.3 Kalkulace stavebních zakázek.....	26
2.3.4 Rozpočet vybrané stavební zakázky Rekonstrukce bytového domu v Unhošti (110701).	26
2.3.5 Vyhodnocení vhodnosti současného nastavení druhového a účelového členění nákladů pro potřeby sledování plnění rozpočtu vybrané stavební zakázky	28
2.4 NÁVRHY NA OPTIMALIZACI NÁKLADOVÉ STRUKTURY SPOLEČNOSTI PRO POTŘEBY ROZPOČTOVÉHO MANAGEMENTU SPOLEČNOSTI FIRMA S.R.O.	28
2.4.1 Návrh nastavení nového nákladového členění.....	29
2.4.2 Aplikace členění nákladů dle zakázky a činnosti ve vybraném účetním softwaru	30
3 ZÁVĚR.....	33
LITERATURA	34
SEZNAM SYMBOLŮ, VELIČIN A ZKRATEK.....	35
SEZNAM PŘÍLOH	36

Seznam obrázků

Obrázek	1-1: Obecný model zakázkové metody výkonově orientovaného vnitropodnikového účetnictví	20
Obrázek	1-2: Schéma účtování finančního a vnitropodnikového účetnictví.....	22
Obrázek	2-3: Výřez z položkového výpisu vnitřního účetnictví – druhové členění nákladů	25
Obrázek	2-4: Výřez z položkového výpisu vnitřního účetnictví – účelové členění nákladů	26
Obrázek	2-5: Příklad podrobného členění rozpočtových položek	27
Obrázek	2-6: Ukázka zaúčtování přijaté faktury za stavební materiál v účetním softwaru POHODA s členěním položek na materiál pro hlavní stavební činnost a přidruženou stavební činnost.	30
Obrázek	2-7: Výsledovka zakázky 110701 po zaúčtování přijaté faktury 12FP00105	31
Obrázek	2-8: Výsledovka dle činnosti Hlavní stavební výroba (HSV)	31

Seznam tabulek

Tabulka 2-1: Ukázka syntetického a analytického členění nákladových účtů analyzované společnosti	24
Tabulka 2-2: Základní členění položek rozpočtu stavební zakázky analyzované společnosti	27
Tabulka 2-3: Návrh reportingu pro potřeby sledování rozpočtu stavební zakázky.....	28

Úvod

Právnícké osoby se sídlem na území České republiky mají dle Zákona č. 536/1991 Sb. o účetnictví povinnost zaznamenávat veškerou svoji činnost pomocí účetnictví. Účetní jednotky účtují o stavu pohybu majetku (aktiv), závazků a dalších pasiv, a dále o nákladech a výnosech, jejich rozdíl tvoří výsledek hospodaření. Důležitost přesného účtování nákladů a výnosů a sestavení hospodářského výsledku je dána především primární vypovídací schopnosti tohoto ukazatele o výkonnosti účetních jednotek.

Účelem podnikatelské činnosti právnických osob je dosahování zisku, avšak všechny podnikající subjekty se neustále potýkají s rizikem neurčitosti svého rozhodování, které pro společnost může znamenat rostoucí zisky, ale i prohlubující se ztrátovost. Pro správnost rozhodování jak na operativní, tak i strategické úrovni řízení podniku, je rozhodující dostatek informací a vypovídajících podkladů, které umožní vyhodnotit důsledky jednotlivých kroků a také nastavit plán dosažení cílů společnosti.

Finanční řízení je základním pilířem optimalizace hospodářského výsledku a to především v oblasti nákladového hospodářství, které je nástrojem usměrňování a dohledu nad účelovostí nákladů. Spolu s rozvíjejícím se tržním prostředím a neustálým zvyšováním konkurence, společnosti chápou potřebu dlouhodobého sledování a řízení nákladů, protože ani zisk nemusí znamenat hospodárné fungování. Subjekty, které kladou důraz na nákladové řízení, jsou odolnější proti tržním rizikům a konkurenci.

Logickým východiskem pro finanční řízení bylo využití zákonné povinnosti vedení finančního účetnictví (a tedy přesného sledování nákladů a výnosů) a vznik manažerského účetnictví. Účetní jednotky mají možnost využít volnosti ve členění nákladů nad předepsanou strukturou směrné účtové osnovy a na základě potřeb managementu nastavovat kromě druhového členění i vlastní účelové členění, které umožňuje sestavování výsledkových reportů v návaznosti na strategické řízení společnosti. Stavebnictví je klasickým příkladem oblasti, kde správné nastavení členění nákladů a jejich alokace rozhoduje o kvalitě a přesnosti rozpočtů zakázek, ceně a logicky tedy ovlivňuje i konkurenční výhodu. Stavební zakázky mají dlouhodobý charakter, mají rozsáhlou nákladovou strukturu, v průběhu prací dochází k častým

změnám a úpravám plánů dle požadavků zadavatele. Nákladový reporting a sledování odchylek s předem stanoveným rozpočtem je v takovém případě nutností, protože neřízené zvyšování nákladů, které by mělo vést ke zvýšení ceny zakázky, může být v případě předem sjednaných smluvních cen pro zhotovitele likvidační.

Společnosti, které „nezaspí“ a zaměří se na správné členění nákladů dle vlastních potřeb, využívají se značnou časovou úsporou povinnost vedení účetnictví pro efektivní a pravidelnou finanční kontrolu, řízení a plánování.

Metodika a cíl práce

Cílem této práce je analýza vhodnosti využití druhového a účelového členění nákladů vybrané stavební společnosti v návaznosti na rozpočty konkrétních stavebních zakázek, a dále vyhodnocení efektivnosti nákladového řízení společnosti s případnými návrhy na optimalizaci nastavení nákladové struktury pro potřeby finančního řízení.

Bakalářská práce je členěna do tří základních tematických oddílů a to na teoretickou část, představení vybrané společnosti a modelových zakázek a část, která se věnuje analýze a vyhodnocení vhodnosti využití a efektivnosti nákladového členění pro potřeby finančního řízení a reportingu.

Rešeršní část je shrnutím teoretických východisek z odborné literatury a internetových zdrojů a je složena ze tří hlavních podkapitol. První tematická kapitola se věnuje obecnému vymezení pojmu náklad a jeho chápání v odlišných pohledech finančního a manažerského účetnictví. Druhá kapitola definuje možnosti členění nákladů ve třech základních skupinách, a to druhové, účelové a členění pro potřeby rozhodování, a popisuje účel a výhody těchto druhů členění. Poslední kapitola teoretické části uvádí specifika stavebnictví z pohledu charakteru stavebních zakázek i přístupu k účetnictví a důrazu na nákladovou optimalizaci a členění.

Pro zpracování praktické části práce byly využity především sekundární data získaná z oficiálních zdrojů analyzované společnosti. Vzhledem k citlivosti údajů si analyzovaná společnost nepřeje být v bakalářské práci jmenována, a proto byla pro potřeby zpracování práce nazvána FIRMA s.r.o.

1 Rešerše

1.1 Definování nákladů

Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů.

Velice důležité je odlišení nákladů od peněžních výdajů. Výdaje představují úbytek peněžních prostředků podniku bez ohledu na účel jejich použití. Např. podnik se rozhodne pro nákup stroje. Prostředky na něj vynaložené jsou peněžním výdajem, ale ne nákladem. Tím se stanou teprve odpisy, kterými postupně převádíme cenu stroje do nákladů. Odpisy však nejsou peněžními výdaji. Podobně rezervy na mzdy za dovolenou jsou nákladem všech měsíců, ale peněžním výdajem se stávají až v měsíci dovolených. [1]

Náklady vždy musí souviset s výnosy příslušného období. Musí být zajištěna časová a věcná shoda výnosů a nákladů s vykazovaným obdobím. To v účetnictví zabezpečuje tzv. časové rozlišení nákladů a výnosů. Výsledkem je, že některé výnosové a nákladové položky se převádějí z jednoho období do jiného (přechodné položky). Z hlediska časovosti tedy odlišujeme výnosy, náklady a zisk na jedné straně a příjmy, výdaje a cashflow na druhé. [1] Souvislosti spojené s časovým rozdílem nákladů a výdajů jsou podstatou aktuálního principu účetnictví, který Fibírová charakterizuje jako otázku, jak měřit přírůstek vlastního jmění (zisku) v konkrétně stanoveném intervalu jeho činnosti. [2] Posouzení, zda mají být vynaložené zdroje považovány za pořízení aktiv či spotřebu zdrojů, tedy za náklady daného období, je v některých případech diskutabilní a velmi často ovlivněno i „daňovou motivací“ [2, str. 44] účetních jednotek. Z tohoto důvodu je časové rozlišení nákladů a výdajů ve finančním účetnictví regulováno účetními zásadami, oceňovacími principy, vymezením dlouhodobého majetku atd. [2]

Používáme dvě pojetí nákladů. Jedno ve finančním účetnictví, určené hlavně pro externí uživatele a druhé ve vnitropodnikovém tzv. manažerském účetnictví, které využívají manažeři podniku k řízení a rozhodování.

Ve finančním účetnictví se nákladem rozumí snížení ekonomického prospěchu během účetního období ve formě poklesu hodnoty aktiv, nebo zvýšení závazků, jehož následkem je snížení vlastního kapitálu a to jinou formou než jeho rozdělením (vyplacením) vlastníkům. Toto vymezení nám zjednodušeně vyjadřuje náklad jako ekonomický zdroj vynaložený na dosažení výnosu z prodeje a je charakteristické několika rysy. [3]

Prvním rysem je, že náklady spolu s protikladně vyjádřenými výnosy jsou základem měření zisku finančního účetnictví. Typická je také značná volnost vztahu mezi náklady a předmětem činnosti zhodnocující kapitál vlastníka. Náklady v tomto slova smyslu zahrnují nejen úbytky kapitálu vynaložené v souvislosti s předmětem podnikání, ale také např. výdaje společenského charakteru (např. dary) a také položky, které jsou v podstatě rozdělením zisku (daň z příjmu, odměny orgánům společnosti atd.) [3] [2]. Náklady se snaží zobrazit i takové úbytky kapitálu, které k jeho zhodnocení v budoucnosti nepovedou. Takovým úbytkem může být ztráta hodnoty určité složky majetku v důsledku vlivů doprovázející podnikatelskou činnost (vyjadřujeme ji např. tvorbou opravných položek, nebo odpisem nedobytné pohledávky), nebo působením mimořádných vlivů (např. škoda způsobená živelnou pohromou). [3]

Na toto pojetí nákladů navazuje i jejich cílevědomá, nepřímá uplatňovaná národohospodářská regulace, charakterizující náklady z daňového hlediska. Daňové předpisy dělí náklady na daňově uznatelné a neuznatelné. Daňově uznatelné náklady jsou prostředky vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Daňově neuznatelné náklady se podle daňových předpisů považují za rozdělení zisku (např. pokuty, penále, odměny členům orgánů, cestovné nad stanovený limit). Daňově uznatelné náklady (na rozdíl od daňově neuznatelných) se zahrnují do výpočtu daňového základu, ze kterého se po odečtení odečitatelných položek vypočítá daň z příjmů. [1]

Vnitropodnikové účetnictví charakterizuje náklady jako hodnotové vyjádření účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelně související s ekonomickou činností. Toto vymezení tedy nezdůrazňuje pouze následně zobrazit jejich reálnou výši, ale především nutnost jejich hospodárného vynakládání, pro něž je typická účelnost (nákladem je pouze takové vynaložení kapitálu, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti) a účelový charakter (smyslem vynaložení zdroje je jeho zhodnocení

– tzn. vytvoření takové složky majetku, která přinese větší ekonomický prospěch než původní náklad). Důležitou vlastností takto chápaných nákladů je tedy relativně těsný vztah k výkonům tvořící předmět činnosti podniku. [3]

Jedním z projevů rozdílného přístupu k nákladům ve finančním manažerském účetnictví je i rozdíl ve výši a rozsahu sledování nákladů. Jak uvádí Fibírová, mimořádné náklady, které jsou spojeny s nahodilými událostmi a škodami nejsou předmětem manažerského pohledu. Naopak tzv. oportunitní náklady, které nejsou reálným výdajem, ale představují ušlý zisk z alternativních činností podniku, nezobrazuje finanční účetnictví, ale jsou běžnou součástí manažerského účetnictví. [2]

1.2 Třídění nákladů

Náklady jsou důležitým ukazatelem kvality činnosti podniku. Úkolem managementu je proto řídit a usměrňovat tyto náklady. Předpokladem jejich úspěšného řízení je jejich podrobné třídění do stejnorodých skupin.

1.2.1 Druhové třídění nákladů

Druhové třídění nákladů odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno. Soustřeďuje náklady do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, investiční majetek). Základními nákladovými druhy jsou:

- **Spotřeba** surovin materiálu, paliv a energie, provozních látek
- **Odpisy** budov, strojů, výrobních zařízení, nehmotného investičního majetku
- **Mzdové a ostatní osobní náklady** (mzdy, platy, provize, SZP)
- **Finanční náklady** (pojistné, placené úroky, poplatky)
- **Náklady na externí služby** (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné)

[1]

Podrobnější druhové členění se uplatňuje např. ve výkazu zisku a ztráty nebo v účtové osnově. Druhové třídění je tedy důležité pro finanční účetnictví a finanční analýzy (výpočet zisku, ukazatel hodnoty přidané zpracováním, analýzy dílčích nákladovostí aj.). Nákladové druhy představují *náklady externí* (vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb jiných subjektů). Jsou to *náklady prvotní*, které vznikají stykem

podniku s jeho okolím (např. spotřeba materiálu), nebo s jeho zaměstnanci (mzdové náklady). Předmětem zobrazení se stávají hned při vstupu do podniku, na jeho hraniční vazbě s okolím. Z hlediska jejich možnosti podrobnějšího rozčlenění jsou to *náklady jednoduché*, z úrovně podnikového řízení nelze tyto náklady rozlišit na jednodušší složky, ze kterých se skládají. *Druhotné náklady* vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů (např. výroba elektrické energie pro vlastní spotřebu). Jsou to *interní náklady*, které mají komplexní charakter (dají se rozložit na původní druhy). Projevují se při zúčtování nákladů podle středisek. [1]

Základní význam druhového členění nákladů na podnikové úrovni spočívá v tom, že je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno poskytnout. Mělo by dát odpovědi na otázky od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony, služby a další ekonomické zdroje. [3]

Velký význam má také z makroekonomického hlediska a to při zjišťování národního důchodu, úhrnné materiálové spotřeby, osobních nákladů a obdobné souhrnné hodnotové veličiny za národní hospodářství a jeho subsystémy. Z tohoto důvodu se (zejména v zemích kontinentální Evropy) uplatňuje jako základní členění ve finančním účetnictví. [3]

Pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je však použití samostatného druhového členění značně omezené. Zejména pokud chceme pomocí druhového členění hodnotit hospodárnost, účinnost a efektivnost podnikových výkonů. Důvodem je především skutečnost, že druhové členění nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. To je také jedním z důvodů, proč je ve světě často používaným členěním při vykazování nákladů ve výsledovce. Jeho struktura totiž nedává konkurenci možnost analyzovat faktory ani výši podnikové efektivnosti. [3]

1.2.2 Účelové třídění nákladů

Jedním z nejdůležitějších úkolů managementu je kontrola hospodárnosti vynaložených nákladů. Cílem je zjištění, zda-li se v podniku náklady snižují nebo naopak překračují. Základem stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná spotřeba nákladové složky, je účelové třídění nákladů. Účelový

vztah nákladů lze charakterizovat na různé úrovni podrobnosti. V praktických řešeních, která stanovují nákladový úkol pro jednotlivé nákladové položky, nebo jejich skupiny, probíhá strukturalizace účelového třídění v několika úrovních. [3]

Nejprve se náklady obvykle rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních (resp. hlavních podnikatelských) činností a činností pomocných a obslužných. V rámci nich se pak podrobněji člení např. podle aktivit, nebo jednotlivých operací. Obecnou zásadou v tomto směru je identifikovat věcného nositele, který vyvolává vznik nákladu a jehož velikost je určující také pro úroveň nákladů. [3]

Z hlediska hospodárnosti se pak tyto náklady dále rozčlení podle jejich základního vztahu k činnosti, aktivitě či operaci do dvou základních skupin. První skupinou jsou náklady bezprostředně vyvolané „technologii“ dané činnosti. Tyto náklady nazýváme *technologické*. Druhá skupina nákladů je vynaložená za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti. Tyto náklady se nazývají *náklady na obsluhu a řízení* příslušné činnosti. [3]

Značně obecné rozčlenění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení je výchozím momentem pro určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek.

Jeho stanovení u většiny technologických nákladů vychází z jejich bezprostředního vztahu k dílčímu nebo finálnímu výkonu, který je výsledkem dané činnosti. Způsob, jak bude daný výkon proveden, je často určen předem (v rámci konstrukční a technologické přípravy). Stejně tak jsou stanoveny i normy, které určují úroveň nákladů na dílčí část technologického procesu. Nákladový úkol se stanoví vynásobením příslušné normy, předem stanoveným nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů. Tento postup kontroly je možné uplatnit u těch technologických nákladů, které souvisejí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou dílčího výkonu. Tato část technologických nákladů se označuje jako *náklady jednicové*. [3]

Naopak výše nákladů na obsluhu a řízení a zbylých technologických nákladů neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Pouze rámcově je ovlivněna činnostmi, které zabezpečují průběh technologického procesu. Nákladový úkol je obvykle stanoven na základě souhrnných limitů a normativů, platných pro dané časové období, popřípadě i pro celkový předpokládaný objem výkonů za toto období. Skutečně

vynaložené náklady se porovnávají s tímto nákladovým úkolem jako celkem. Tyto náklady označujeme jako *režijní*. Je zřejmé, že kontrola těchto nákladů je obtížnější, než kontrola nákladů jednicových. Základním nástrojem řízení těchto nákladů je jejich rozpočet. [3]

Dále je účelové třídění založeno na jednom ze dvou základních hledisek. První je třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti tj. podle vnitropodnikových útvarů. Druhé je třídění podle výkonů tj. kalkulační třídění nákladů.

1.2.2.1 Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

Toto třídění odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik. Náklady se tedy přiřazují do odpovědnosti vnitropodnikovým útvarům, které označujeme jako *odpovědnostní střediska*. Tento pojem se vztahuje k tzv. *ekonomické struktuře podniku*, která bezprostředně navazuje na *organizační strukturu* podniku. Ta vymezuje oblasti, úroveň pravomoci a odpovědnosti zejména vedoucích pracovníků vnitropodnikových útvarů v jejich věcné podobě. Řízení vnitropodnikových útvarů je mimo jiné založeno na posouzení hodnotových výsledků. Znamená to, že pro řízení pracovníků na dané úrovni je charakteristická taková úroveň pravomoci a odpovědnosti, která zakládá možnost je řídit a vytvářet podmínky ke stimulaci na úrovni nákladů, výnosů, vnitropodnikového výsledku hospodaření a jiných hodnotově vyjádřených kritérií. [3]

Z hlediska zodpovědnosti a úrovně pravomoci za hodnotově vyjádřené výsledky se rozlišuje šest základních typů odpovědnostních středisek:

- nákladové
- ziskové
- rentabilní
- investiční
- výnosové
- výdajové.

Aby se zajistilo objektivní posouzení hodnotových výsledků, jsou tyto výsledky oceněny *vnitropodnikovými cenami*. [3]

Mezi útvary tak vzniká spojení uskutečňované systémem vazeb, jejichž nositeli jsou předávané, respektive přejímané výkony. Náklady, které vznikají odebírajícímu středisku, se označují jako *náklady interní*. Jejich výše je dána množstvím dílčích výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. Jak již bylo zmíněno výše, jedná se o *náklady druhotné* (z hlediska podniku jako celku se projeví na vstupu podruhé – poprvé se projeví ve středisku, které daný výkon provedlo) a *složené* (lze je dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám – druhům, které byly při provedení druhového výkonu spotřebovány). Účetnictví, které zachycuje hospodaření středisek, se označuje jako *střediskové (odpovědnostní) účetnictví*. [1] [3]

1.2.2.2 Kalkulační třídění nákladů

Kalkulační členění nákladů nám říká, na co byly náklady vynaloženy (na které výrobky nebo služby). Jedná se tedy o třídění nákladů, kde jednotlivé náklady přiřazujeme k výkonu či jeho části. Toto hledisko nám umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků a řídit výrobkovou strukturu, protože jednotlivé výrobky přispívají k tvorbě zisku různou měrou. Je podkladem pro řadu dalších manažerských rozhodování typu „vyrobit či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu konkrétního typu výrobku“, „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“. Při přiřazování nákladů konkrétnímu výkonu musíme mít na zřeteli účel přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu (jaký rozhodovací problém chceme pomocí tohoto přiřazení řešit). Uvedený účel pak musíme respektovat i v pozdějších následných rozhodnutích. [1] [3]

Přesně vymezený výkon označujeme jako *kalkulační jednici*. Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozeznáváme dvě hlavní skupiny nákladů:

První skupinou jsou *náklady přímé*, které přímo souvisejí s určitým druhem výkonu.

Druhou jsou *náklady nepřímé*, které souvisejí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek. [3]

Je logické, že do první skupiny přímých nákladů patří téměř všechny jednicové náklady. Ty jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Kromě jednicových nákladů se k výkonu přiřazují i ty náklady, které se vynakládají pouze v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu (jeho podíl na jednici

tohoto druhu lze tedy zjistit pomocí prostého dělení). Příkladem takového nákladu může být náklad na vývoj a technickou přípravu výroby konkrétního výrobku. Většina režijních nákladů je však zpravidla společná více druhům výkonů (nepřímé náklady). Při řešení některých rozhodovacích úloh je však třeba i tyto náklady přiřadit jednici výkonu. Tyto náklady se pak přiřazují nepřímo pomocí zvolených veličin. [3]

V posledních letech se náklady začaly sledovat a řídit podle jednotlivých činností, resp. procesů. Účetnictví, které toto sledování a řízení zajišťuje, se nazývá *procesní účetnictví*. [1]

1.2.3 Třídění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Předešlé způsoby třídění nákladů využíval management podniku pro řízení podnikatelského procesu, pro něž je typické, že o jeho parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto.

Následující třídění jsou důležitá pro zhodnocení budoucích variant. Neklade si za cíl zodpovídat pouze otázky týkající se minulosti nebo poskytovat srovnání skutečně dosažených výsledků se žádoucím stavem, ale poskytuje důležité informace o alternativách budoucího vývoje.

Základním tříděním tohoto druhu je třídění *nákladů podle závislosti na objemu výroby*. Toto třídění dělí náklady na dvě základní skupiny:

První skupinou jsou náklady, které se mění s objemem výroby, tzv. *variabilní náklady*.

Druhá skupina nákladů při určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstává stejná, tzv. *náklady fixní*. [1] [3]

Variabilní náklady mohou mít různé tendence vývoje v závislosti na změně objemu výroby. Nejjednodušší a v praxi nejsnáze kvalifikovanou částí variabilních nákladů jsou *náklady proporcionální*. Náklady na jednotku výkonu jsou v tomto případě konstantní a vyvíjejí se lineárně, přímo úměrně počtu výkonů. Do proporcionálních nákladů patří náklady jednicové a ta část nákladů režijních, která je ovlivněna stupněm využití kapacity (např. část nákladů na opravy automobilů, vyvolaná ujetými kilometry). Náklady, které v absolutní výši rostou pomaleji než objem prováděných výkonů a jejich

průměrný podíl na jednotku produkce klesá, označujeme jako *náklady podproporcionální*. Ty jsou v praxi poměrně časté, např. náklady na opravy a údržbu strojního zařízení sledované ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, které na něm byly vyrobeny. V praxi jsou méně časté náklady rostoucí rychleji, než je objem výkonů. Tyto náklady označujeme jako *nadproporcionální*, např. vzrůst mzdových nákladů při zajišťování zvýšeného objemu výkonů přesčasovou prací. [3]

Jak už bylo zmíněno, fixní náklady jsou náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů. Jedná se o tzv. *kapacitní náklady*, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh reprodukčního procesu. Z hlediska jejich ovlivnitelnosti v případě zřetelného poklesu ve využití kapacity můžeme rozlišit dvě skupiny fixních nákladů:

Do první skupiny patří náklady, které jsou vynaloženy často ještě před zahájením podnikatelského procesu a to formou investičního rozhodnutí (např. pořízení budovy, nákup stroje). Podstatným rysem těchto tzv. *umrtvených fixních nákladů* je, že jejich celkovou výši již nelze v průběhu podnikatelského procesu měnit ani zásadním omezením intenzity tohoto procesu. Jedinou možností snížení je opačně působící (zvrtné) investiční rozhodnutí. Dalším charakteristickým rysem je relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem, nutným k pořízení dané majetkové složky a jejím projevem v časově vyjádřených nákladech.

Druhou skupinu tvoří náklady zajišťující kapacitní podmínky podnikatelského procesu, které ale nejsou bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím, ale s využitím vytvořené kapacity. Proto je lze při omezeném využití kapacity omezit. Mluvíme o tzv. *vyhnutelných fixních nákladech*, např. náklady na vytápění hal, časové mzdy mistrů. Tyto náklady jsou zpravidla těsněji spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu. [3]

Nárůst fixních nákladů, probíhající navýšením maximální kapacity probíhá skokem. Obecně proto platí snaha využít maximální danou kapacitu (kdy zůstávají dané fixní náklady stejné) a tím snížit na minimum podíl fixních nákladů na tuto jednotku produkce (pokles celkových nákladů na jednotku produkce).

Jedním z nejdůležitějších využití variabilních a fixních nákladů je mimo jiné analýza *bodu zvratu*. Ten určuje množství výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí

vynaložené náklady (určuje, jaké je minimální množství produkce, aby podnik dosáhl zisku). [1] [3]

Pro ostatní třídění nákladů, které tvoří informační podklad pro rozhodování, je typické, že vycházejí nikoli z reálných, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Základem porovnání těchto variant je posouzení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které ne. Náklady rozdělujeme na tzv. *irelevantní náklady*, tedy náklady, které daná varianta neovlivní, a tudíž jsou pro toto rozhodnutí nedůležité a tzv. *relevantní náklady*, které musíme brát při dané variantě v úvahu, protože je uskutečnění této varianty ovlivní. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou tzv. *rozdílové náklady* vyjadřující rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně.

Další skupinou nákladů důležitých pro rozhodování o budoucnosti jsou tzv. *oportunitní náklady*. Jejich kvantifikace je založena na obecné úvaze, že konkrétní výdej majetku za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jeho využití jiným alternativním způsobem. Omezenost ekonomických zdrojů nedovoluje podniku uskutečnit všechny možnosti, ale pouze některé z nich. Oportunitní náklady jsou tedy „ušlé“ výnosy, o které se podnik připravuje tím, že danou variantu neuskutečňuje. [3]

1.3 Účelové třídění nákladů ve stavebním podniku

1.3.1 Specifika stavební výroby

Stavební výrobou označujeme výrobu, jejímž produktem jsou ucelené stavební objekty nové výstavby, nebo části těchto objektů a to jak jejich výroba samotná, tak také jejich rekonstrukce, modernizace, opravy a údržba. Stavební výroba je velice typický druh výroby, který má, oproti např. průmyslové výrobě, řadu odlišností a typických charakteristik. Tato specifika mají velký vliv na metody řízení stavební výroby a tudíž i na třídění a evidenci nákladů.

- Zhotovitel vyrábí produkty stavební výroby na základě konkrétní objednávky odběratele (v tomto případě investora), podle předem připravené a příslušnými orgány schválené stavební dokumentace. U stavební výroby je tedy, na rozdíl od

výroby průmyslové, známý odběratel (investor) a stavební výroba má charakter výroby zakázkové. Každá zakázka je odlišná a vyžaduje individuální přístup.

- Produkty stavební výroby jsou, na rozdíl od průmyslové výroby, stacionární a na místo stavby se tedy musí přesouvat výrobní činitelé. Tím dochází vedle častých problémů s dopravou také ke ztížení výrobních podmínek – na rozdíl od průmyslové výroby, kde stacionární výroba umožňuje jejich optimalizování.
- Stavební výroba je velmi materiálově náročná, což vyžaduje dostatek provozního kapitálu na nákup výrobních materiálů a vytváří tak vysoké nároky na řízení zásob a udržování jejich optimální výše.
- Delší výrobní cyklus staveb zvyšuje dobu, po kterou je zakázka rozpracována a tím zvyšuje nároky na provozní kapitál.
- Každou zakázku může zhotovitel zpracovávat různou měrou sám a zbytek zpracovává formou subdodávek. Podíl subdodávek je tedy u stavební výroby pro každou zakázku různý a mění se podle charakteru zakázky a možnostmi podniku tuto zakázku zpracovat. [4]

Všechny výše zmíněné faktory, vedle často různých technologických postupů, které si vynucují odlišné podmínky a nároky na zakázku, vedou ke zvýšení náročnosti organizace výroby a vyžadují velmi podrobné plánování. Také využití výrobní kapacity není z těchto důvodů často ideální. Přesuny, prostoje a také fakt, že hodně stavebních prací je pouze sezónních, způsobují časté přebytky nebo nedostatky výrobní činitelů a tím neefektivní využívání výrobní kapacity, která vede ke snížení hodnot rentability. Příkladem může být nadbytek zaměstnanců v zimních měsících, kdy se stavební výroba omezuje na minimum. [4]

1.3.2 Evidence nákladů stavebního podniku

Náklady vyplývající z předmětu podnikání zachycuje finanční účetnictví. Podniky jsou povinny vést účetnictví podle zákona 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky 500/2002 a Českých účetních standardů. Výstupy finančního účetnictví vypovídají o hospodaření podniku jako o celku. Finanční účetnictví třídí náklady podle druhů (druhovému třídění).

Informace, které poskytuje finanční účetnictví, jsou však pro řízení stavebního

podniku nedostatečné, a proto podniky vedou ještě účetnictví vnitropodnikové. Toto účetnictví třídí náklady podle účelu. U zakázek se jako další stupeň účelového třídění využívá již popsaného třídění kalkulačního. Způsob zachycování nákladů je upraven vnitropodnikovými směrnici. [5]

1.3.2.1 Vztah finančního a vnitropodnikového účetnictví

Uspokojení odlišných požadavků externích uživatelů finančního účetnictví a potřeby manažerského řízení, zajišťované informacemi vnitropodnikového účetnictví se pak zpracovatelsky zajišťuje dvěma možnými metodickými cestami nebo jejich kombinací.

První možností je tzv. *jedno-okruhová soustava* účetnictví, která zajišťuje potřeby obou skupin uživatelů formou různě členěné analytické evidence nákladů a výnosů.

Druhou metodou je tzv. *dvou-okruhová soustava*, v níž se požadavky každé skupiny uživatelů zajišťují v relativně odděleném účetním okruhu. [3]

1.3.2.1.1 Jedno-okruhová soustava

Snahou jednookruhové soustavy je zajistit požadavky uživatelů finančního i vnitropodnikového účetnictví v jediném okruhu analytických účtů, které svým seskupením poskytují různé výstupy v závislosti na úlohách, které obě skupiny uživatelů řeší. Je zřejmé, že tato forma vyhovuje zejména podmínkám, kdy se informační potřeby uživatelů neliší v obsahovém vymezení a ve způsobu ocenění zkoumaných veličin, ale pouze stupněm podrobnosti při jejich zobrazení. Za těchto okolností je i zpracovatelsky výhodnější, neboť nevyžaduje – v zásadě tytéž vstupní údaje – vyjadřovat dvojím způsobem. Oproti dvou-okruhové soustavě má však omezení v tom, že obě skupiny informací (pro interní a externí uživatele) jsou obtížně uživatelsky oddělitelné. [3]

1.3.2.1.2 Dvou-okruhová soustava

Ačkoli se zpracovatelské řešení vztahu finančního a vnitropodnikového účetnictví neřeší ani jednou z krajních možností, ale vždy jejich kombinací, za uživatelsky

výhodnější se zpravidla považuje řešení vycházející z dvou-okruhové soustavy. Oba okruhy této soustavy jsou zpravidla koncipovány jako uživatelsky diferencované. Existují však mezi nimi vazby realizované jednak spojovacími, popř. rozlišovacími účty (vyjadřují pohyby informací mezi okruhy) a jednak speciálními účty rozdílů, zobrazující rozdíly mezi zobrazením jevů z obou hledisek. Je přirozené, že tyto rozdíly projevující se v odlišném ocenění a vyjádření aktiv a pasiv a ovlivňující i alternativní vyjádření zisku, jsou předmětem sledování v okruhu pro vnitřní řízení a jejich obsah je chráněn víc než jakákoli jiná účetní informace. [3]

1.3.2.1.3 Kombinace jedno-okruhové a dvou-okruhové soustavy

Jak již bylo řečeno, současná praxe má tendenci obě soustavy účelně kombinovat. Tento přístup nejlépe odráží výše zmíněný vztah mezi obsahovou uživatelskou diferenciací a potřebou zpracovatelsky unifikovat sběr prvotních účetních údajů. Zobecnění předností a nedostatků obou forem je možné využít i pro doporučení, jak kombinovat oba přístupy.

Např. pokud jsou požadavky externích a interních uživatelů různorodé do té míry, že je nelze zajistit bezezbytkovým rozkladem syntetických účtů na analytické, je účelnější pro zobrazení reality v této oblasti zřídit dva okruhy účtů. Naopak pokud požadavky externích uživatelů finančního účetnictví v jiných částech podnikatelského procesu lze zajistit pouhou součtovou agregací podrobnějších informací vnitropodnikového účetnictví, bude výhodnější informační vztah obou soustav organizovat formou analytické evidence. [3]

1.3.2.2 Volba primární orientace vnitropodnikového účetnictví

Účelové třídění nákladů, které je pro vnitropodnikové účetnictví typické sleduje náklady po *linii výkonové* a po *linii útvarové*, někdy také označované jako *linie odpovědnosti*.

- Linie výkonová je zaměřená na vyjádření vztahu nákladů ke konkrétnímu výrobku, práci nebo službě, ale i k dílčím výkonům a aktivitám uskutečňovaných ve vzájemných vazbách charakterizující hlavní, pomocné a

obslužné podnikové procesy. Sleduje náklady ve skutečné výši a s primárním zřetelem na místo vynaložení nákladu.

- Linie útvarová sleduje především, ve kterém podnikovém útvaru byl náklad vynaložen, popř. který útvar odpovídá za jeho vznik. Sleduje tedy přínos jednotlivých vnitropodnikových útvarů k celkovým podnikovým výsledkům. [3]

Ačkoli mezi výkonově a útvarově orientovaným účetnictvím nejde o vylučující se rozpor, oba přístupy lze zajistit v účetním systému jen za velmi jednoduchých podmínek výroby. Se vzrůstající složitostí podnikatelského procesu je stále obtížnější souřadné zabezpečení obou skupin informačních požadavků a proto je výhodné zvolit jeho primární orientaci. Tato volba primární orientace vnitropodnikového účetnictví je naprosto v kompetenci podniku.

V hromadné či sériové výrobě s krátkým výrobním cyklem se klade stále větší důraz na předběžné stanovení nákladového úkolu a jeho průběžnou kontrolu s cílem zajišťovat odchylky na místech kde probíhají elementární operace. V těchto podmínkách je hlavní úloha odpovědnostní řízení jednotlivých vrcholově koordinovaných útvarů. Primární orientace zde tedy bude na linii útvarovou (odpovědnostní).

Ve výroбах, kde materiálové náklady tvoří převážnou část nákladů prodáváného sortimentu, přičemž kolísají ceny materiálu, bude v tomto případě účetní systém orientován spíše výkonově. Výkonově orientované účetnictví volíme také v případě individuálních kusových výrob s dlouhým výrobním cyklem, kde je předběžné stanovení nákladového úkolu obtížné a kde výsledná kalkulace představuje aktivní nástroj při jednání s odběratelem, tak při úvahách o alternativním nákladovém řešení.

Z výše uvedených specifik stavební výroby je tedy zřejmé, že výkonově orientované účetnictví je vhodné i pro stavební podnik. [3] [5]

1.3.2.2.1 Podmínky ovlivňující zaměření výkonově orientovaného účetnictví

Jak jsme už uvedli výše – nejvhodnějším subsystémem vnitropodnikového účetnictví stavebního podniku je výkonově orientované účetnictví. Konkrétní řešení (zaměření) výkonově orientovaného účetnictví však závisí především na podmínkách,

za nichž probíhá podnikatelský proces. Tyto podmínky jsou zejména:

- Charakter podnikatelského procesu. Zde můžeme rozlišit dva základní typy výroby:
 - Výroba organická, charakteristická postupnou přeměnou výchozích surovin během výroby. Výrobou se tedy mění kvalitativní vlastnosti vstupního materiálu. Např. textilní a kožedělná výroba, výroba skla a porcelánu, zemědělská výroba.
 - Výroba heterogenní, typická mechanickým spojováním samostatných dílů, kterým se během výroby nemění kvalitativní charakter. Hotové výrobky na rozdíl od organické výroby nejsou homogenní, ale dají se rozdělit na jednotlivé dílčí části.

Stavební výroba patří částečně do obou skupin. Např. montáž kovové haly je výroba heterogenní, betonáž monolitického mostu už spadá do výroby organické.

- Členitost výrobního procesu a výkonů. Pokud výrobní proces probíhá postupně, jeho jednotlivé části jsou místně nebo časově odděleny, zpracovává různé množství surovin a vzniká nedokončená výroba, hovoříme o členité výrobě.
- Organizace dávkování výkonů. Z tohoto hlediska můžeme rozlišit tři skupiny:
 - Hromadná výroba, typická pevně vymezeným časovým intervalem, k němuž se vyhodnocují prováděné výkony. Skutečně provedené množství se zjišťuje zpravidla až následně po skončení hodnoceného období.
 - Sériová výroba, kde se předem přesně stanoví množství výkonů. Ekonomické parametry série se také provádí až po jejím dokončení.
 - Kusová výroba, kterou se rozumí výroba jednotlivých kvantitativně odlišných výkonů podle specifických požadavků konkrétních spotřebitelů.
- Délka podnikatelského cyklu, která je zpravidla určujícím parametrem pro nutnost hodnotového sledování nedokončené výroby.

- Sdruženost vzniku výkonů, které jsou předmětem prodeje, tedy případ výroby, kdy z jednoho nebo více druhů výchozích surovin a materiálů vznikají objektivně alespoň dva nebo více výrobků v určitém poměru, přičemž výrobce nemá žádnou nebo jen omezenou možnost ovlivnit relace mezi těmito výrobky. Např. chemická výroba – rafinace ropy. [3]

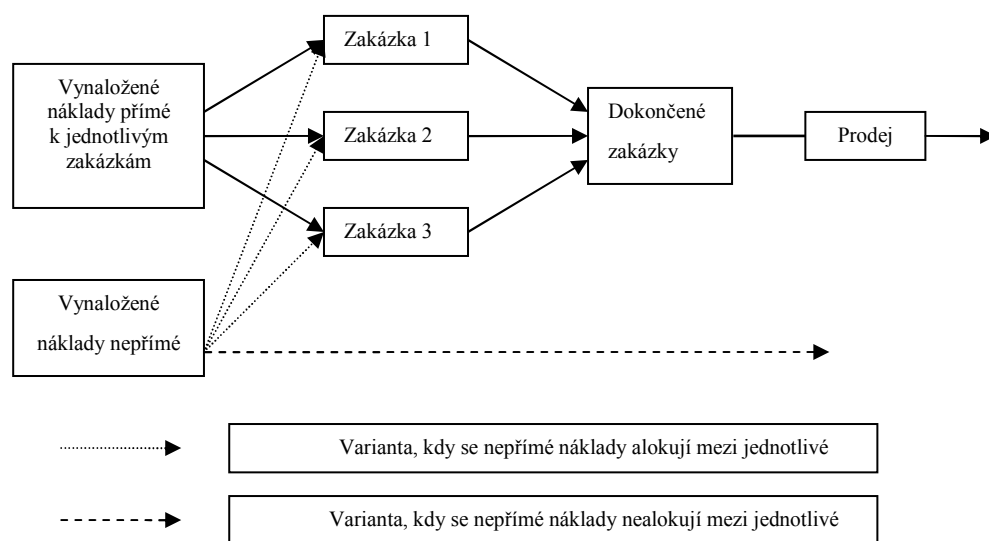
Stavební výrobu můžeme tedy charakterizovat jako členitou nesdruženou, kusovou výrobu s delším výrobním cyklem.

1.3.2.2.2 Metody evidence a kalkulace nákladů výkonově orientovaného účetnictví

Všechny charakteristiky zmíněné v předchozí kapitole mají bezprostřední vliv na výkonově orientované účetnictví a tedy i na specifické postupy zjišťování nákladů prováděných výkonů. Základním třídícím hlediskem pro jejich rozčlenění je sdruženost výrobního procesu.

- Sdružená výroba je charakteristická vynakládáním nákladů společně na celý proces, jednotlivým druhům výrobků tedy nelze přiřadit žádný z těchto nákladů přímo. Hlavním cílem vnitropodnikového účetnictví je tedy v tomto případě poskytnutí podkladů pro řízení hospodárnosti sdruženého podniku jako celku. Následným, odvozeným úkolem je poskytnutí podkladů pro zjištění nákladů jednotlivých druhů společně vznikajících výkonů.
 - **Odčítací metoda.** Tuto metodu je vhodné aplikovat ve výrobach, kde výsledkem sdruženého procesu je vedle jednoho či více hlavních výkonů také produkt, který lze z hlediska přínosu k podnikovým efektům považovat za vedlejší výkon. Náklady hlavních výkonů se zjistí odečtením odhadnutých nákladů vedlejších výkonů od celkových výkonů.
 - **Rozčítací metoda** se naopak uplatňuje v případech, kdy výsledkem sdruženého procesu výroby jsou výkony považované z hlediska jejich důležitosti za hlavní či přibližně rovnocenné. Celkové náklady se rozdělují např. dělením poměrovými čísly, kde jako poměrová čísla lze využít různé rozvrhové základny, příčinně související s vynaloženými náklady a vyráběnými výkony.
- V nesdružené výrobě se rozlišují čtyři základní metody.

- **Prostá metoda** slouží k zobrazení podnikatelského procesu v podnicích, které mají jako předmět činnosti jediný druh výkonu. Mluvíme tedy o nečleněných výroбах. Náklady hlavní činnosti se přiřazují přímo útvarům hlavní činnosti, které je promítnou do dokončených výkonů určených k prodeji.
- **Fázová výroba** se uplatňuje v členitých výroбах, které mají jako předmět opět pouze jeden druh výkonu (jeden výrobek, nebo skupina homogenních výrobků). Důsledkem členitosti výrobního procesu je nutnost sledování vstupů i výstupů jednotlivých fází odděleně. V každé fázi totiž vzniká rozdílné množství výkonů.
- **Stupňová metoda** je také vhodná pro členité procesy, na rozdíl od fázové metody se však využívá spíše v heterogenních výroбах, v nichž se nejprve vyrábějí polotovary, které mohou vstupovat do různých finálních výrobků, popřípadě do dalších polotovarů vlastní výroby. Různorodost kombinací pak vede k tomu, že výroba polotovarů je předmětem hodnotového zobrazení v účetnictví nejen ve fázi jejich tvorby, ale také při jejich převodech do navazujících stupňů.
- **Zakázková metoda** se uplatňuje v podnicích s heterogenní výrobou, kde se zhotovují jednotlivé výrobky nebo série výrobků podle individuálních objednávek zákazníků, tedy i ve stavebnictví. Protože se nákladová náročnost těchto výkonů liší, je účelné je sledovat odděleně. Rozlišovacím znakem, který umožňuje toto podrobné rozčlenění je obecně číslo zakázky. Charakteristickým znakem zakázkové výroby je také skutečnost, že objektem zjišťovaných nákladů v účetnictví jsou jednotlivé výrobky, jejichž rozsah je stanoven předem. Ve všech předchozích případech (u metod nesdružené výroby) se výsledná kalkulace zpravidla zjišťuje jako podíl nákladů a následného počtu výkonů. Obecný model zakázkové metody je zobrazen na obrázku 1-1. [3]



Obr. 1-1: Obecné schéma zakázkové metody výkonově orientovaného vnitropodnikového účetnictví. [3]

1.3.2.3 Způsob evidence nákladů na stavebních zakázkách

Jak již bylo řečeno, stavební podniky využívají především výkonově orientované vnitropodnikové účetnictví. Jeho podstatou je přiřazování skutečných nákladů příslušnému výkonu, kterým je ve stavebnictví stavební zakázka. Tento postup jsme označili jako tzv. zakázkovou metodu. Samotná metoda je pak ještě ovlivněna nastaveným vztahem finančního a vnitropodnikového účetnictví, tedy jestli podnik využívá metody jedno-okruhového, dvou-okruhového účetnictví nebo jejich kombinace. [5]

- **Metoda jedno-okruhového účetnictví s využitím analytických účtů**

Tato metoda využívá nákladových a výnosových účtů finančního účetnictví s analytickými účty. Je tedy vytvořen účtový rozvrh, kde jsou pro jednotlivé zakázky založeny analytické účty (k číslu syntetického účtu je přiřazeno číslo zakázky).

Příklad č. 1:

Zakázka: 01006 Stavba rodinného domu Doubravovi

Syntetický účet: 501 – Spotřeba materiálu

Analytický účet: 501.1.1006 Spotřeba přímého materiálu

501.2.1006 Spotřeba režijního materiálu

Stejným způsobem se postupuje při tvorbě účtového rozvrhu u všech účtů nákladů. Vždy je tedy přiřazeno číslo příslušné zakázky. Celkové náklady na zakázku pak získáme součtem nákladových účtů s koncovým číslem dané zakázky. [5]

- **Metoda dvou-okruhového účetnictví**

Tuto metodu zajišťuje existence 8. a 9. účtové třídy. Struktura obou těchto tříd je plně v kompetenci účetní jednotky a vychází z vnitropodnikové organizační struktury a také z jakých hledisek chce účetní jednotka náklady sledovat (výkonově nebo odpovědnostně). Metoda dvou-okruhového účetnictví umožňuje kombinaci výkonových a odpovědnostních kritérií.

Příklad č. 2:

Prvotní náklady zachycené ve finančním účetnictví můžeme rozdělit na hospodářská střediska podle odpovědnosti, v rámci hospodářských středisek je přiřadit k jednotlivým stavebním zakázkám a v rámci zakázek použít dále kalkulačního členění.

Příklad čísla účtu:

Hospodářské středisko: Hlavní stavební výroba (HSV) – účet 800

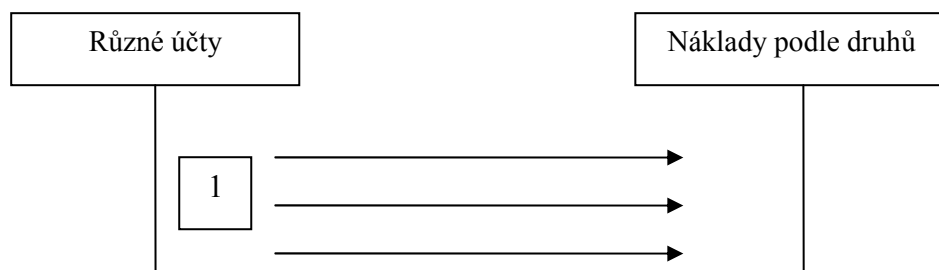
Číslo zakázky: 01006

Jednicové náklady 01

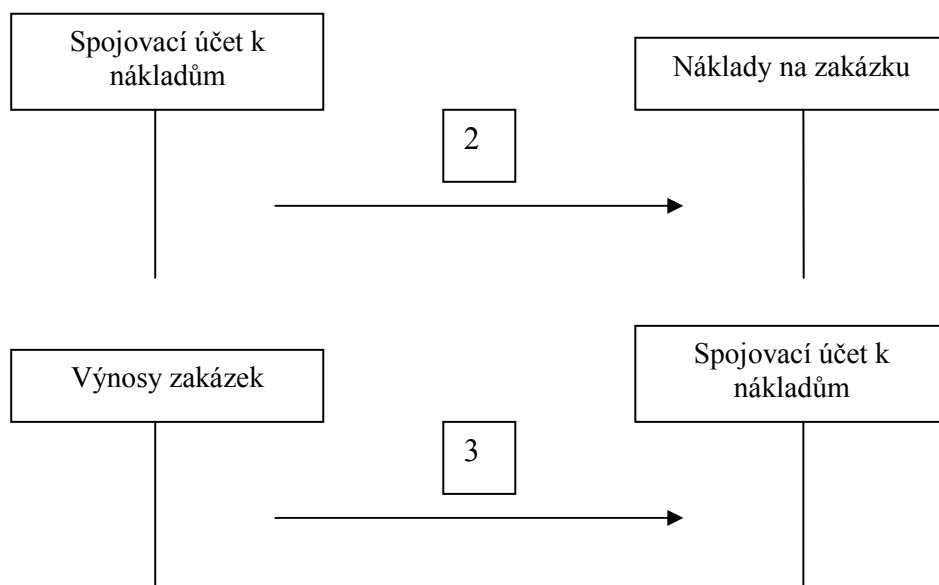
Režijní náklady 02

Konečné číslo účtu: 800.01006.01 [5]

Finanční účetnictví:



Vnitropodnikové (výkonové) účetnictví:



Legenda:

1. Účtování ve finančním účetnictví – evidence nákladů podle druhů
2. Převod nákladů do vnitropodnikového účetnictví v členění výkonovém
3. Převod výnosů na zakázku pomocí spojovacího účtu k zásobám
(vnitropodniková cena je stanovena v úrovni plánovaných nákladů)

Obr. 1-2: Schéma účtování finančního a vnitropodnikového účetnictví. [5]

2 Představení a charakteristika činnosti vybrané společnosti FIRMA s. r. o.

2.1 Představení společnosti Firma s.r.o.

Společnost Firma s.r.o. působí na českém trhu od roku 1994 v původní formě společnosti s ručením omezeným. K přeměně formy společnosti na akciovou došlo v roce 2002. Základní kapitál společnosti je 25 mil. Kč a v současné době má cca 100 zaměstnanců. Společnost se na téměř veškeré činnosti spojených se stavebnictvím zahrnující celou stavební, inženýrskou, investorskou, finanční a poradenskou činnost včetně velkoobchodu, činnosti správní, projekční a zeměměřičské.

Společnost Firma s.r.o. má sídlo v Hradci Králové, ale vlastní ještě další dvě regionální pracoviště a to v Chlumci nad Cidlinou a Smiřicích. Společnost je vlastníkem certifikátu jakosti ISO 9001:2001.

Mezi významné projekty společnosti patří rekonstrukce a dostavba panelových domů v ulici Gagarinova v Hradci Králové, za kterou společnost získala ocenění „Stavba roku 2002“, výstavba nové budovy Domu s pečovatelskou službou v Úpici a výstavba dětského hřiště „Svět“ na Slezském Předměstí v Hradci Králové, výstavba bytových domů v ulici Pod Záměčkem pro město Hradec Králové.

2.2 Popis analyzované stavební zakázky společnosti Firma s.r.o.

- Předmětem analyzované stavební zakázky je rekonstrukce bytového domu v Unhošti. Zakázku zadalo Společenství pro dům č.p. 859, č.p. 860, č.p. 861 a č.p. 862 v Severní ulici v Unhošti, které dům spravuje.
- Cena zakázky je **3 760 703,00 Kč** bez DPH a **4 136 773,00 Kč** včetně DPH.
- Rekonstrukce se sestává ze zateplení obvodového pláště budovy, výměny oken a vchodových dveří. Součástí zakázky je také úprava soklu budovy (izolace proti vlhkosti, tepelná izolace, obklad), obklad vnějšího přístupového schodiště vchodů

budovy žulovým obkladem a nová dlažba vstupních prostor se schránkami.

2.3 Finanční řízení stavebních projektů

2.3.1 Systém členění nákladů společnosti FIRMA s. r. o.

Společnost FIRMA s.r.o. má pro potřeby vedení finančního účetnictví nastaven účtový rozvrh nákladů a výnosů v druhovém členění pomocí analytického označení jednotlivých podskupin základních skupin účtů v syntetickém členění.

Vysvětlení systému druhového členění jednotlivých syntetických skupin nákladových účtů je uvedeno v následující tabulce, která vychází z dodaných interních položkových výpisů (měsíčních účetních deníků) nákladových a výnosových položek ve členění pro vnitropodnikové účetnictví. (ukázka kompletního výkazu viz. příloha A)

Syntetický účet	Název účtu	
501	Spotřeba materiálu	
Druhové analytické členění nákladových účtu		
	Analytika	
501	0100	Spotřeba přímého materiálu
501	0200	Spotřeba režijního materiálu
501	0600	Spotřeba materiálu – PHM Nafta
501	0610	Spotřeba materiálu – PHM Benzín
Syntetický účet	Název účtu	
518	Ostatní služby	
Druhové analytické členění nákladových účtu		
	Analytika	
518	0100	Ostatní služby - subdodávky D + M
518	0120	Ostatní služby - nákladní doprava, jeřáb

518	0400	Nájemné
518	0402	Nájemné WC

Tab. 2-1: Ukázka syntetického a analytického členění nákladových účtů analyzované společnosti

Z uvedeného příkladu druhového členění nákladů je možno odvodit následující systém v analytickém nastavení členění účtů:

1. První tři číslice účtu jsou označením základní syntetické skupiny nákladů (501 – spotřeba materiálu)
2. Čtvrtá a pátá číslice označuje hlavní podskupinu nákladových účtů (50101 – materiál spotřební, 50102 – materiál režijní)
3. Šestá číslice pak slouží k dalšímu rozčlenění nákladů v rámci hlavní podskupiny (5010600 – spotřeba materiálu: PHM Nafta, 5010610 – spotřeba materiálu: PHM natural)

Náklady a výnosy za zakázku			Tisk za měsíce: 8-12		Měsíc/rok: 12 / 2011	
IČ: [redacted]			strana č. 1		sestavu vytvořil [redacted]	
Účetní období: 1.1.2011 - 31.12.2011			datum tisku sestavy		10.5.2012 12:07:29	
za zakázku: 110701 Stavební úpravy, bytový dům			minMD-DAL	MD	DAL	KS
110701	5010100	Spotřeba přímého materiálu - zakázky	793 607,85	16 599,89	0,00	810 207,74
110701	5010200	Spotřeba režijního materiálu	5 551,56	1 204,96	0,00	6 756,52
110701	5010500	Spotřeba materiálu - ochranné pracovní	1 353,32	232,49	0,00	1 585,81
110701	5010600	Spotřeba materiálu - PHM nafta	44 343,31	6 347,83	0,00	50 691,14
110701	5010601	Spotřeba materiálu - PHM 1AP 9326	-825,56	1 802,00	0,00	976,44
110701	5010607	Spotřeba materiálu - PHM 1AP 9210 (HK	2 901,83	0,00	0,00	2 901,83
110701	5010610	Spotřeba materiálu - PHM benzin	21 206,09	2 436,49	0,00	23 642,58
za SU: 501 Spotřeba materiálu			868 138,40	28 623,66	0,00	896 762,06

Obr. 2-3: Výřez z položkového výpisu vnitřního účetnictví – druhové členění nákladů

2.3.2 Členění nákladů pro potřebu kalkulace nákladů jednotlivých zakázek

Pro lokaci nákladů k jednotlivým zakázkám a vytvoření přesné kalkulace zakázky používá společnost FIRMA s.r.o. zakázkovou metodu členění nákladů, která byla

popsána v teoretické části práce. Potvrzuje tím vhodnost využití této metody pro obor stavebnictví, kde je vhodné sledovat jak stav hospodaření společnosti jako celku, tak i přesnou ekonomickou efektivnost jednotlivých zakázek.

Metoda členění je založen na odlišení účetních případů pomocí přiřazení čísla zakázky.

Náklady a výnosy za zakázku		Tisk za měsíce: 8-12		Měsíc/rok 12 / 2011	
Účetní období 1.1.2011		Účelové členění nákladů dle zakázky		10.5.2012 12:07:29	
za zakázku: 110701		Stavební úpravy, bytový dům			
110701	5010100	Spotřeba přímého materiálu - zakázky	793 607,85	16 599,89	0,00
110701	5010200	Spotřeba režijního materiálu	5 551,56	1 204,96	0,00
110701	5010500	Spotřeba materiálu - ochranné pracovní	1 353,32	232,49	0,00
110701	5010600	Spotřeba materiálu - PHM nafta	44 343,31	6 347,83	0,00
110701	5010601	Spotřeba materiálu - PHM 1AP 9326	-825,56	1 802,00	0,00
110701	5010607	Spotřeba materiálu - PHM 1AP 9210 (HK	2 901,83	0,00	0,00
110701	5010610	Spotřeba materiálu - PHM benzin	21 206,09	2 436,49	0,00
za SU: 501		Spotřeba materiálu	868 138,40	28 623,66	0,00
					810 207,74
					6 756,52
					1 595,81
					50 891,14
					976,44
					2 901,83
					23 642,58
					896 762,06

Obr. 2-4: Výřez z položkového výpisu vnitřního účetnictví – účelové členění nákladů

2.3.3 Kalkulace stavebních zakázek

Výsledná kalkulace zakázky, která je sestavena na základě druhového a účelového členění nákladů, má podobu soupisu nákladových a výnosových účtů v syntetickém a analytickém členění. Struktura kalkulace je nastavena v podobě výsledovky se závěrečným určením hospodářského výsledku zakázky.

Tato forma exportů z finančního účetnictví umožňuje vymezení výkonnosti zakázky z celkové činnosti společnosti a porovnání s ostatními zakázkami. Výsledovky sice poskytuje ekonomické hodnocení zakázky a sledování vývoje ziskovosti, avšak pro sledování plnění rozpočtu a případných odchylek není dostačující.

2.3.4 Rozpočet vybrané stavební zakázky Rekonstrukce bytového domu v Unhošti (110701).

Rozpočet stavebních zakázek společnosti FIRMA s.r.o. má následující standardní strukturu nákladů. Podstatné je rozdělení do tří základních oblastí: Základní rozpočtové

náklady, doplňkové náklady a náklady na umístění stavby.

A.	Základní rozpočtové náklady	B.	Doplňkové náklady	C.	Náklady na umístění stavby
1	HSV – hlavní stavební výroba	1	Práce přesčas	1	Zařízení staveniště
2	PSV – přidružená stavební výroba	2	Bez pevné podl.	2	Mimostavební doprava
3	M – montáže	3	Kulturní památka	3	Územní vlivy
				4	Provozní vlivy
				5	Ostatní
				6	NUS z rozpočtu

Tab. 2-2: Základní členění položek rozpočtu stavební zakázky analyzované společnosti

V rámci hlavních rozpočtových položek je rozpočet podrobně členěn na konkrétní stavební úkony a materiálové položky.

HSV		HSV		33 901,18		
6		Úpravy povrchu, podlahy, osazení		11 197,00		
1	622405297a	KZS stěn budov Caparol s deskami z expandovaného polystyrénu EPS tl 100 mm - polystyrén + hmoždinky 149,-	m2	0,500	0,00	0,00
2	622405297b	KZS stěn budov Caparol s deskami z expandovaného polystyrénu EPS tl 100 mm - lepidlo + perlinka - 149,50,-	m2	0,500	0,00	0,00
3	620471222	Vnější omítka silikátová tenkovrstvá probarvená Caparol zatřená (zmitá) tl 1,5 mm - doplnění - 945,-	m2	4,500	0,00	0,00
4	620471821	Nátěr základní penetrační pod tenkovrstvé omítky Caparol - doplnění - 92,70,-	m2	4,500	0,00	0,00
5	630100101	Vyrovnání nerovnosti na stěně vstup EPS 1 cm - 390,-	m2	5,000	0,00	0,00
6	630100102	Vyrovnání vstupních stěn EPS do klínů	bm	18,400	415,00	7 636,00
7	632450121	Vyrovnávací cementový potěr tl do 20 mm ze suchých směsí provedený v pásu	m2	7,000	263,00	1 841,00
8	610100100	Podbetonování vchodu dveří vč. prahu	kus	4,000	430,00	1 720,00

Obr. 2-5: Příklad podrobného členění rozpočtových položek

2.3.5 Vyhodnocení vhodnosti současného nastavení druhového a účelového členění nákladů pro potřeby sledování plnění rozpočtu vybrané stavební zakázky

Z popisu nákladového členění, které používá analyzovaná účetní jednotka a bylo popsáno v kapitole 2.3.1, je jasné patrné, že je sice vhodné ke sledování hospodářského výsledku zakázky jako samostatného celku, ale není nastaveno k potřebám manažerského řízení plnění rozpočtu jednotlivých zakázek. Členění nákladů nijak nekorresponduje s logikou členění rozpočtových položek a neumožňuje sestavovat průběžné reporty, které by byly vhodné ke sledování vývoje rozpočtových položek dle skutečně vynaložených a zaúčtovaných nákladů.

2.4 Návrhy na optimalizaci nákladové struktury společnosti pro potřeby rozpočtového managementu společnosti FIRMA s.r.o.

Pro potřeby manažerského řízení plnění rozpočtu stavební zakázky byl navrhnout následující report, který by měl sledovat jak měsíční vývoj nákladů, tak i celkovou nákladovost zakázky, viz. tabulka 2-3. Report sleduje položky rozpočtu pouze v základním členění na hlavní tři skupiny stavebních činností a jejich podskupin pouze v první úrovni (ukázka krycího listu rozpočtu, viz příloha B).

Rozpočtový reporting		110701 Zakázka						Období 2012	
		I.12	II.12	III.12	IV.12	V.12	VI.12	..	
									CELKEM
									% z CN
A	Základní rozpočtové náklady								
A1	HSV – hlavní stavební výroba								
A2	PSV – přidružená stavební výroba								
A3	M – montáže								
B	Doplňkové náklady								
B1	Práce přesčas								
B2	Bez pevné podl.								
B3	Kulturní památka								

C	Náklady na umístění stavby								
C1	Zařízení staveniště								
C2	Mimo-stavební doprava								
C3	Územní vlivy								
C4	Provozní vlivy								
C5	Ostatní								
C6	NUS z rozpočtu								
	Náklady celkem								

Tab. 2-3: Návrh reportingu pro potřeby sledování plnění rozpočtu stavební zakázky

2.4.1 Návrh nastavení nového nákladového členění

Aby bylo možné z účetnictví získat vhodně strukturovaná data pro sestavení navrženého reportu, je nutné, aby při zadávání jednotlivých účetních případů bylo rozlišeno, do jaké položky reportu daný případ patří.

Vhodným způsobem, který podporují účetní softwary je členění dle činnosti. Nastavení seznamu činností, které jsou při zaúčtování přiřazovány k účetním případům, je zcela v kompetenci účetní jednotky. Nastavení činností není závislé na označení zakázky. Jde o dvě odlišná kritéria, která společně zajistí správnou lokaci nákladů.

Pro sestavení rozpočtového reportu k zakázkám společnosti FIRMA s.r.o. byla navržena následující struktura činností:

- A1 Hlavní stavební výroba
- A2 Přidružená stavební výroba
- A3 Montáže
- B1 Práce přesčas
- B2 Bez pevné podl.
- B3 Kulturní památka
- C1 Zařízení staveniště
- C2 Mimo-stavební doprava

- C3 Územní vlivy
- C4 Provozní vlivy
- C5 Ostatní

Rozdělení činností kopíruje hlavní skupiny rozpočtu stavební zakázky. V případě potřeby může být seznam činností kdykoli doplněn.

2.4.2 Aplikace členění nákladů dle zakázky a činnosti ve vybraném účetním softwaru

Pro potřeby této bakalářské práce je uvedena možnost nastavení navrhnutého členění nákladů v ekonomickém softwaru POHODA.

POHODA Premium - [Přijaté faktury]

Přijátá faktura

Typ: Faktura, Datum zápisu: 20.05.2012, Datum odp./doruč.: 20.05.2012, Datum úč. případu: 20.05.2012, Datum splatnosti: 03.06.2012, Doklad: 111111111, Var.sym.: 111111111, Pár.sym.: 111111111, Předkontace: material, Členění DPH: PD, Text: Stavební materiál

Součet položek

	+	%	DPH	Celkem
120 000,00	20		24 000,00	144 000,00
0,00	14		0,00	0,00
0,00	0			144 000,00

Dodavatel

Firma: STAVEBNINY s.r.o., Oddělení: , Jméno: , Ulice: , PSČ, Obec: , IČ/DIČ: , Účet: , Forma: příkazem, Příkaz: , Spec.sym.: , Konst.sym.: , Středisko: , Činnost: , Zakázka: 110701

Označení činností

Kód	Položka	Množ.	Předkontace	CLDPH	DPH	Sleva %	Částka	Činnost	Zakázka
1	Porobetonová tvárnice YTONG	1,00	material	100 000,00	20 %	0,00%	100 000,00	HSV	110701
2	Omítka vnitřní VC	1,00	material	20 000,00	20 %	0,00%	20 000,00	PSV	110701
*		0,00		0,00	0 %	0,00%	0,00		0,00

Obr. 2-6: Ukázka zaúčtování přijaté faktury za stavební materiál v účetním softwaru POHODA s členěním položek na materiál pro hlavní stavební činnost a přidruženou stavební činnost

Samotný software potom umožňuje sestavovat výsledovky pro jednotlivé zakázky a činnosti.

Výsledovka po zakázkách dokladově

Strana 1

Rok: 2012

Dne: 20.05.2012

Tisk vybraných záznamů

Zakázka: 110701

Datum	Doklad	Zdroj	Firma	Text	MD	D
Náklady						
501102	Spotřeba materiálu - ostatní materiál					
20.05.2012	12FP00105	FP	STAVEBNINY s.r.o.	Ostatní materiál	120 000,00	0,00
501102	Spotřeba materiálu - ostatní materiál				120 000,00	0,00
Náklady celkem					120 000,00	0,00

Zakázka: 110701

Hospodářský zisk za období

-120 000,00

Obr. 2-7: Výsledovka zakázky 110701 po zaúčtování přijaté faktury 12FP00105.

Výsledovka po činnostech analyticky

Strana 1

		Rok: 2012	Dne: 20.05.2012	Tisk vybraných záznamů		
Činnost: HSV						
Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav	Obraty za období MD	Obraty za období D	Obraty rozdíl	Koncový stav
Náklady						
501	Spotřeba materiálu	0,00	100 000,00	0,00	100 000,00	100 000,00
501102	Spotřeba materiálu - ostatní mate	0,00	100 000,00	0,00	100 000,00	100 000,00
50x	Spotřebované nákupy	0,00	100 000,00	0,00	100 000,00	100 000,00
Náklady celkem		0,00	100 000,00	0,00	100 000,00	100 000,00
Hospodářský zisk za období					-100 000,00	
Hospodářský zisk celkem						-100 000,00

Obr. 2-8: Výsledovka dle činnosti Hlavní stavební výroba (HSV).

Na základě správného označení účetních případů pak lze získat přehledné podklady pro sestavení navrhnutého reportu. Systém POHODA, stejně jako většina ekonomických softwarů, umožňuje export dat do formátu XLS, XML a CSV a je tedy možné exportovaná data napojit na připravený report, který by mohl fungovat například pomocí nastavených maker v programu MS Excel.

System nastavení činností pro členění nákladů je pružný a je snadno přizpůsobitelný změnám ve struktuře zakázek a obecně i činnosti účetní jednotky.

Společnost má i další možnosti členění nákladů, například dle středisek v případě, že by chtěla náklady členit i podle místní příslušnosti, například pokud by její činnost byla rozdělena mezi divize.

3 ZÁVĚR

Cílem této práce bylo analyzovat vhodnost využití stávajícího nákladového členění v konkrétní stavební společnosti v návaznosti na možnosti sledování rozpočtu jednotlivých stavebních zakázek a navrhnout možnosti optimalizace tohoto systému.

Na základě provedené analýzy podkladů z finančního účetnictví společnosti FIRMA s.r.o. a dodaným rozpočtem stavební zakázky Rekonstrukce bytového domu v Unhošti, byl současný systém členění nákladů dle čísla zakázky vyhodnocen jako nedostatečný pro potřeby rozpočtového managementu.

Vybraná společnost využívá zakázkové členění nákladů, které sice umožňuje kontrolu hospodářského výsledku zakázky (určit ziskovost/ztrátu), ale nijak nenavazuje na rozpočtové položky zakázky.

Z tohoto důvodu byl v rámci praktické části této práce navržen systém členění nákladů dle činností, který účetní jednotce umožňuje přesně alokovat náklady do hlavních skupin rozpočtových položek a výstupy z účetnictví pak mohou sloužit i pro sestavování měsíčních rozpočtových reportů.

Tato práce by se měla stát ukázkou možnosti efektivního rozlišení nákladů již při jejich zaúčtování, které podporují i běžné ekonomické systémy jako je POHODA. Nastavení seznamu činností a jejich následná aplikace k účetním položkám umožňuje snadné přiřazení nákladů pod rozpočtové položky a účetní jednotka pak efektivně využívá povinnost účetní evidence k získání relevantních podkladů pro finanční řízení zakázek.

LITERATURA

- [1] Synek. M a kol.. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2003. 465s. ISBN 978-80-247-3494-1
- [2] Fibírová Jana, Šoljaková Libuše, Wagner Jaroslav. *Manažerské účetnictví, Nástroje a metody*. 1. vyd.. Praha: Wolters Kluwer, 2012. 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4
- [3] Bohumil Král & kol.. *Manažerské účetnictví*. 2. přeprac. rozš. vyd.. Praha: Management Press, 2003. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
- [4] Leonora Marková. *Stavební podnik*. Studijní opora. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta stavební, Ústav ekonomiky a řízení, 2002. 193 s.
- [5] Hejduková Amálie, Hroníková Marta. *Financování stavební zakázky*. Studijní opora. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta stavební, Ústav ekonomiky a řízení, 2006. 71 s.

SEZNAM SYMBOLŮ, VELIČIN A ZKRATEK

SZP	Sociální a zdravotní pojištění
HSV	Hlavní stavební výroba
PSV	Přidružená stavební výroba
M	Montáže
DPH	Daň z přidané hodnoty
PHM	Pohonné hmoty
NUS	Náklady umístění stavby
CN	Celkové náklady

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A Ukázka kompletního výkazu nákladů a výnosů na zakázku.

Příloha B Ukázka krycího listu rozpočtu zakázky.

Náklady a výnosy za zakázku			Tisk za měsíc: 8-12		Měsíc/rok 12 / 2011	
[redacted]			strana č. 1		[redacted]	
[redacted]			sestavu vytvořit		[redacted]	
Účetní období 1.1.2011 - 31.12.2011			datum tisku sestavy		10.5.2012 12:07:29	
			minMD-DAL	MD	DAL	KS
za zakázku: 110701 Stavební úpravy, bytový dům						
110701	5010100	Spotřeba přímého materiálu - zakázky	793 607,85	18 599,89	0,00	810 207,74
110701	5010200	Spotřeba režijního materiálu	5 551,58	1 204,96	0,00	6 756,52
110701	5010500	Spotřeba materiálu - ochranné pracovní	1 363,32	232,48	0,00	1 595,81
110701	5010600	Spotřeba materiálu - PHM nafta	44 343,31	6 347,83	0,00	50 691,14
110701	5010601	Spotřeba materiálu - PHM IAP 9326	-825,58	1 802,00	0,00	976,44
110701	5010607	Spotřeba materiálu - PHM IAP 9210 (HK)	2 901,83	0,00	0,00	2 901,83
110701	5010610	Spotřeba materiálu - PHM benzín	21 206,09	2 438,46	0,00	23 644,58
za SU: 501 Spotřeba materiálu			868 138,40	28 623,66	0,00	896 762,06
110701	5110100	Opravy a udržování	0,00	850,00	0,00	850,00
za SU: 511 Opravy a udržování			0,00	850,00	0,00	850,00
110701	5180100	Ostatní služby - subdodávky D + M	2 379 603,83	3 100,00	0,00	2 383 003,83
110701	5180120	Ostatní služby - nákladní doprava, jeřáb	31 335,00	0,00	0,00	31 335,00
110701	5180210	Ostatní služby - poštovní	108,00	0,00	0,00	108,00
110701	5180400	Ostatní služby - nájemné	2 500,00	0,00	0,00	2 500,00
110701	5180402	Ostatní služby - nájemné WC	4 500,00	0,00	0,00	4 500,00
110701	5180800	Ostatní služby	5 285,34	0,00	0,00	5 285,34
110701	5180821	Ostatní služby - likvidace ostatních	20 933,85	2 177,00	0,00	23 110,85
za SU: 518 Ostatní služby			2 444 566,02	5 277,00	0,00	2 449 843,02
110701	5210110	Mzdové náklady - dělníci	130 281,23	5 881,00	0,00	136 142,23
za SU: 521 Mzdové náklady			130 281,23	5 881,00	0,00	136 142,23
110701	5240110	Zákonné sociální pojištění - dělníci	32 570,31	1 485,25	0,00	34 035,58
110701	5240210	Zákonné zdravotní pojištění - dělníci	11 725,32	527,48	0,00	12 252,81
za SU: 524 Zákonné sociální pojištění			44 295,63	1 992,74	0,00	46 288,37
110701	5380300	Ostatní daně a poplatky - daňovní známky	1 900,00	0,00	0,00	1 900,00
za SU: 538 Ostatní daně a poplatky			1 900,00	0,00	0,00	1 900,00
110701	5480200	Zaokrouhlení	10,04	0,32	0,00	10,36
za SU: 548 Ostatní provozní náklady			10,04	0,32	0,00	10,36
za úč. třídu: 5 Náklady			3 489 191,32	42 604,72	0,00	3 531 796,04
110701	6020100	Tržby z prodeje služeb - bytová	-4 202 683,93	0,00	0,00	-4 202 683,93
za SU: 602 Tržby z prodeje služeb			-4 202 683,93	0,00	0,00	-4 202 683,93
110701	6480200	Zaokrouhlení	-8,27	0,00	0,00	-8,27
za SU: 648 Ostatní provozní výnosy			-8,27	0,00	0,00	-8,27
za úč. třídu: 6 Výnosy			-4 202 690,20	0,00	0,00	-4 202 690,20
za zakázku: 110701 Stavební úpravy, bytový dům			-713 498,88	42 604,72	0,00	-670 894,16

Příloha A Ukázka kompletního výkazu nákladů a výnosů na zakázku.

